



Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001

Angèle Renaud

► To cite this version:

Angèle Renaud. Le rôle des outils de mesure de la performance environnementale : le cas des audits et indicateurs environnementaux dans dix entreprises françaises certifiées ISO 14001. *Revue management & avenir*, 2009, 2009/9 (n° 29), http://www.cairn.info/resume.php?ID_ARTICLE=MAV_029_0344.hal-00603637

HAL Id: hal-00603637

<https://hal.science/hal-00603637>

Submitted on 27 Jun 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LE ROLE DES OUTILS DE MESURE DE LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE : LE CAS DES AUDITS ET INDICATEURS ENVIRONNEMENTAUX DANS DIX ENTREPRISES FRANÇAISES CERTIFIEES ISO 14001

Angèle DOHOU-RENAUD¹²

Résumé :

La performance environnementale est un sujet d'actualité pour les chercheurs en sciences de gestion. Depuis la loi NRE, elle constitue l'une des préoccupations majeures des dirigeants d'entreprises. Pour évaluer cette performance, ceux-ci sont de plus en plus nombreux à adopter des outils de gestion préconisés par les normes ISO 14000, tels que les audits et les indicateurs environnementaux. Il convient alors de s'interroger sur le rôle de ces outils dans les entreprises : répondent-ils à de réels besoins organisationnels ? Ou sont-ils utilisés pour promouvoir l'image des entreprises face aux contraintes institutionnelles de plus en plus fortes ? Cet article tente de répondre à ces questions en mobilisant la théorie néo-institutionnelle à partir d'une étude exploratoire menée auprès de dix entreprises françaises certifiées ISO 14001.

Mots clés : théorie néo-institutionnelle, légitimité, performance environnementale, stakeholders environnementaux, système de management environnemental.

Abstract :

Environmental performance is a current topic for researchers in management science. Since the NRE Law, it is one of the major concerns of business managers. To assess this performance, more and more firms adopt some managerial tools recommended by ISO 14000 standards, such as audits and environmental indicators. It is advisable to consider the role of these tools in firms: do they respond to real organizational needs ? Or are they used to promote the corporate image at the hands of strong institutional pressures ? This article attempts to answer these questions by mobilizing the neo-institutional theory through a case study conducted in ten French firms certified ISO 14001.

Keywords : neo-institutional theory, legitimacy, environmental performance, environmental stakeholders, environmental management scheme.

¹ **Angèle Renaud** est actuellement Maître de Conférences en Sciences de Gestion, spécialité Contrôle de gestion, à l'IAE de Dijon (Université de Bourgogne).

² Je remercie Nicolas Berland, Pierre Baret, Benjamin Drevet, Vassili Joannides et les évaluateurs anonymes pour leurs conseils et leurs commentaires sur les versions précédentes de cet article.

Introduction

La performance environnementale, comme toute performance, est une notion en grande partie indéterminée, complexe, contingente et source d'interprétations subjectives (Janicot, 2007). Elle peut se définir comme « les résultats mesurables du système de management environnemental (SME), en relation avec la maîtrise par l'organisme de ses aspects environnementaux sur la base de sa politique environnementale, de ses objectifs et cibles environnementaux » (Norme ISO 14031, 1999). Pour Henri et Giasson (2006), la performance environnementale peut être analysée selon quatre dimensions : l'amélioration des produits et processus ; les relations avec les parties prenantes ; la conformité réglementaire et les impacts financiers ; les impacts environnementaux et l'image de l'entreprise. Mais cette approche est critiquée par Caron et *al.* (2007) qui considèrent que, dans cette modélisation de la performance, les acteurs sont très peu représentés et que la qualité globale de la performance environnementale est occultée. Janicot (2007) propose une autre approche dans laquelle coexistent deux logiques concurrentes de représentation de la performance environnementale. Ces deux logiques renvoient à une succession de choix exercés par les dirigeants en interaction avec des acteurs externes dans un contexte de recherche de légitimité. La première logique vise en priorité le contrôle de la performance pour un usage interne, tandis que la seconde répond aux attentes externes et vise la recherche de légitimité symbolique reposant sur des images de conformité aux valeurs de la société.

Si l'on dépasse le débat sur ce qu'est la performance environnementale, on peut envisager que cette dernière, comme la performance de manière générale, n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat (Lebas, 1995). Il convient alors d'évaluer les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons (Bouquin, 2004). Mais cette évaluation nécessite, selon Desmazes et Lafontaine (2007), la mise en œuvre d'outils plus ou moins innovants : les comptes verts, l'écobilan, le tableau de bord vert, les budgets environnementaux, les coûts externes environnementaux, etc. Parmi ces outils, les audits et les indicateurs environnementaux sont de plus en plus utilisés par les entreprises car, recommandés par les normes ISO, ils permettraient aux dirigeants « d'évaluer le niveau de performance environnementale [de leur entreprise] et d'identifier les points éventuels à améliorer » (ISO 14031, 1999). Mais qu'en est-il en réalité ? Pourquoi les entreprises adoptent-elles des outils de mesure de leur performance environnementale ? Est-ce pour répondre à des pressions externes ou obtenir une légitimité sociale ? Ces outils sont-ils utilisés uniquement pour communiquer auprès des parties prenantes ? Ou servent-ils aussi à piloter, voire à améliorer la performance environnementale des entreprises ? Autant de questions auxquelles nous tentons de répondre dans cet article.

Pour guider notre réflexion, nous mobilisons l'approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983 ; Oliver, 1991 ; Suchman, 1995), selon laquelle les organisations sont des entités institutionnelles encadrées et que l'adoption de dispositifs structurels et des pratiques de gestion attendus de leur environnement institutionnel conditionne leur légitimité et leur survie. Dans cette perspective, la logique de légitimité apparaît comme un principe explicatif premier des pratiques observables. Elle est mobilisée en substitution à la logique d'efficience, ou en complémentarité (Desreumaux et Hafsi, 2006). Cette approche nous semble adéquate pour étudier la mise en œuvre des outils de mesure de la performance environnementale, car de nombreuses recherches ont montré la pertinence de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer la diffusion de nouvelles pratiques de management environnemental (Reverdy, 2005 ; Boiral, 2006a,b ; Philippe, 2006 ; Janicot, 2007 ; Capron et Quairel, 2007, etc.). D'ailleurs, comme l'affirme Boiral (2006a), l'adoption de ces nouvelles

pratiques de management semble, de prime abord, se prêter assez bien à ce type d'analyse, en raison des pressions institutionnelles et des effets de modes inhérents à ce domaine.

Ainsi, c'est à travers le cadre théorique néo-institutionnel que cet article se propose de comprendre les motivations à l'origine de l'adoption des outils de mesure de la performance environnementale (les audits et indicateurs environnementaux), et d'examiner comment ceux-ci sont actuellement utilisés dans les entreprises. Pour ce faire, nous résumons, dans un premier temps, la littérature sur les audits et indicateurs environnementaux. Dans un second temps, nous présentons le cadre théorique néo-institutionnel adapté au management environnemental. Dans un troisième temps, nous décrivons notre méthodologie de recherche, à savoir une étude exploratoire menée auprès de dix entreprises françaises certifiées ISO 14001. Enfin, dans un dernier temps, les résultats de cette étude sont exposés, analysés puis discutés pour mettre en évidence les apports de la recherche.

1. Une revue de la littérature sur la mesure de la performance environnementale à partir des audits et indicateurs environnementaux

Les entreprises qui adoptent un SME selon les normes ISO 14000 utilisent généralement des systèmes d'indicateurs et des audits environnementaux pour mesurer leur performance environnementale. Les indicateurs environnementaux sont des grandeurs, établies à partir de quantités observables ou calculables, reflétant de diverses façons possibles les impacts sur l'environnement occasionnés par une activité donnée (Tyteca, 2002). Ces indicateurs peuvent être rassemblés dans un tableau de bord vert qui les organise de façon synthétique pour un usage interne (Desmazes et Lafontaine, 2007). La norme ISO 14031 distingue deux types d'indicateurs : les indicateurs de performance environnementale (IPE) et les indicateurs de condition environnementale (ICE). Les IPE fournissent des informations sur la performance environnementale des opérations de l'entreprise et sur les efforts accomplis par la direction pour influencer cette performance. Quant aux ICE, ils donnent des informations relatives à la condition locale, régionale, nationale, voire mondiale de l'environnement. Ils permettent de voir le lien entre l'état de l'environnement à un moment donné et les activités de l'entreprise.

En ce qui concerne l'audit environnemental, c'est « un outil de gestion qui a pour objectif l'évaluation systématique, documentée, périodique et objective du fonctionnement de l'organisation en matière d'environnement » (Lafontaine, 1998, p. 888). La réalisation d'un audit environnemental est une étape obligatoire dans les procédures de certification du référentiel ISO 14001. Cet audit constitue un élément clé dans le fonctionnement du SME par l'information stratégique qu'il procure, mais c'est aussi un outil proactif puisqu'il permet de déceler des problèmes latents qui pourraient dégénérer en crise (Gendron, 2004). De plus, lorsqu'il est réalisé par un organisme indépendant, il peut donner l'assurance aux parties prenantes que tout est mis en œuvre pour répondre à leurs attentes.

Mais ces deux outils présentent des limites dans l'évaluation de la performance environnementale des entreprises. En effet, les indicateurs environnementaux, comme les indicateurs financiers, ne sont pas exempts de critiques. Ils ne peuvent fournir que des informations partielles, car ils produisent une vue simplifiée de la réalité, censée refléter des phénomènes complexes et souvent diffus. Prendre conscience de leurs limites et biais spécifiques fait partie de leur interprétation. Ainsi, la mesure de la performance environnementale présente de nombreux défis : les aspects environnementaux sont complexes et souvent difficiles à quantifier, les directives ISO 14000 en vue de la mesure et du rapportage environnementaux sont toujours sujettes à interprétation, la disponibilité et la qualité des données environnementales sont souvent médiocres (Tyteca, 2002). Comme les

indicateurs, l'audit environnemental fait l'objet de scepticisme dans la littérature. Les cabinets d'audit se sont lancés, timidement, dans la fiabilisation des chiffres (Berland, 2007). Rivière-Giordano (2007) explique que, malgré les similitudes entre les processus d'audit financier et d'audit environnemental, les comptables manifestent des réticences à s'engager dans cette voie. Elle rajoute, en citant les propos de Quairel (2004), que la prudence des auditeurs [...] traduit bien la distance qui sépare la normalisation des états financiers et l'apparente normalisation des rapports sociétaux. Quant à Gray (2000), il considère que les audits des informations sociales et environnementales apportent une faible valeur ajoutée du fait de l'insuffisante qualité du processus d'audit.

2. Une lecture néo-institutionnelle des pratiques de management environnemental

Selon Greenwood, Oliver et *al.* (2008), la théorie néo-institutionnelle peut être considérée comme l'approche dominante en matière de compréhension des organisations. En effet, depuis les travaux précurseurs de Meyer et Rowan (1977) et DiMaggio et Powell (1983), la théorie néo-institutionnelle est fortement mobilisée en théorie des organisations. Cette théorie propose d'analyser les raisons institutionnelles et symboliques qui expliquent l'adoption de pratiques identiques dans les organisations. Pour Meyer et Rowan (1977), l'adoption de structures formelles s'explique par des « mythes » et des « cérémonies » auxquels il faut se conformer, par-delà toute préoccupation d'efficacité économique. Ces structures, plus ou moins dissociées des pratiques réelles, visent avant tout à mettre les organisations en phase avec les attentes de la société. DiMaggio et Powell (1983) identifient trois mécanismes, qu'ils nomment « isomorphismes », permettant de comprendre comment s'exercent les pressions institutionnelles. L'isomorphisme coercitif correspond aux contraintes imposées par l'Etat et d'autres organisations publiques ou privées en position de force. L'isomorphisme normatif s'exerce dans le cadre des milieux professionnels. Enfin, l'isomorphisme mimétique se manifeste, en situation de forte incertitude, lorsque les organisations se mettent à imiter le comportement d'autres organisations considérées comme des modèles. Outre les processus isomorphiques, le concept de légitimité permet d'expliquer en partie pourquoi certaines pratiques ou formes organisationnelles sont plus répandues que d'autres. Dans un environnement institutionnalisé, les organisations ont tendance à être jugées sur la légitimité de leur comportement, plus que sur leur efficacité, et vont donc adopter un comportement qui leurs permet d'atteindre le statut légitime recherché (Philippe, 2006). Suchman (1995) définit la légitimité comme l'impression partagée que les actions de l'organisation sont désirables, convenables ou appropriées par rapport au système socialement construit de normes, de valeurs ou de croyances sociales. Cette recherche de légitimité est au centre de la théorie néo-institutionnelle (Boiral, 2004).

Dans le domaine de l'environnement, la gestion des entreprises est également soumise à des pressions réglementaires et institutionnelles auxquelles, les entreprises peuvent difficilement se soustraire sans remettre en cause leur légitimité (Hoffman, 1999 ; Bansal et Roth, 2000 ; Boiral, 2006b). Pour assurer leur légitimité, voire leur survie, les entreprises vont réagir de façon plus ou moins réactive ou proactive, dépendamment de la sensibilité verte des dirigeants, de l'intensité des contraintes externes ou encore du développement de compétences distinctives dans ce domaine (Boiral, 2006b). L'une des réponses largement adoptée par les entreprises face aux pressions est la mise en œuvre d'un SME avec pour référentiel la norme ISO 14001. Selon l'optique néo-institutionnelle, le SME peut représenter une sorte de mythe rationnel au sens de Meyer et Rowan pour les organisations certifiées ISO 14001 (Hatchuel, 1999 ; Boiral et Dostaler, 2004). Les pressions institutionnelles peuvent

favoriser l'émergence d'un tel mythe, car elles sont liées aux caractéristiques intrinsèques des SME certifiés. D'après Boiral (2004), le processus d'isomorphisme est inhérent aux normes ISO qui, par définition, supposent un cadre de référence formel et institutionnalisé. L'auteur suggère que le SME de type ISO 14001 soit considéré comme « une structure formelle plus ou moins dissociée des activités réelles, mis en œuvre en réponse à des pressions institutionnelles dans le souci d'offrir une image rationnelle et légitime de la gestion environnementale de l'organisation » (ibid. p. 3). Selon l'auteur, les organisations adoptent la norme ISO 14001 avant tout pour affirmer leur légitimité et leur engagement environnemental auprès de la haute direction, du public et de certains clients. Ces motivations correspondent donc à un isomorphisme de type coercitif. Dans un autre contexte, Reverdy (2005) montre que la diffusion de la certification des SME peut également être assimilée à des mécanismes d'isomorphisme mimétique et normatif. D'après l'auteur, les entreprises ont adopté au milieu des années 90 les premières versions de la norme ISO 14001, qu'il qualifie de « recettes standardisées », d'une part, dans un contexte d'incertitude pour communiquer et réhabiliter leur légitimité auprès du public et, d'autre part, parce que les milieux professionnels dans lesquels elles opèrent agissent de la même façon.

Mais face à ces pressions institutionnelles, les entreprises ne restent pas passives, elles réagissent et leurs réponses varient du compromis à la manipulation (Oliver, 1991). Boiral et Dostaler (2004) montrent que les entreprises adoptent différentes stratégies pour intégrer le SME de type ISO 14001 et que celles-ci répondent avant tout à des intérêts ou des situations spécifiques. Ainsi, le processus d'intégration se fait de manière « rituelle » (le système n'apparaît pas réellement comme un outil de gestion interne mais comme un moyen de promouvoir l'image de l'entreprise) ; « découplée » (le système est complètement découplé de la gestion réelle, son suivi ne constitue pas une priorité) ; « mobilisatrice » (le système est utilisé comme un véritable outil de gestion, il répond à la fois à des besoins organisationnels et institutionnels) et « proactive » (l'adoption du système découle des besoins de gestion de l'organisation et devance les demandes éventuelles des clients).

A partir de la théorie néo-institutionnelle, nous proposons une grille d'analyse (cf. tableau 1) mettant en évidence les sources de pressions institutionnelles ainsi que les acteurs influençant les décisions des entreprises. De nombreuses typologies de parties prenantes existent dans la littérature³. Pour citer un exemple, Mitchell et al. (1997) classent les parties prenantes selon trois attributs : l'urgence (l'état d'urgence des demandes), le pouvoir (la capacité à influencer les décisions de l'entreprise) et la légitimité (la reconnaissance sociale). Dans notre étude, c'est la typologie de Marquet-Pondeville (2003) qui est retenue pour présenter la liste des parties prenantes dites « *stakeholders* environnementaux ». Nous ne prétendons pas définir une typologie idéale, il s'agit ici, pour reprendre la formule de Carroll (1991), de mettre « des noms et des visages » en face des pressions institutionnelles. De plus, dans la littérature, toutes les typologies de *stakeholders* environnementaux ne coïncident pas parfaitement. Marquet-Pondeville (2003) identifie dans sa thèse quatre groupes de « *stakeholders* environnementaux » : les *stakeholders* réglementaires qui imposent des lois et des directives aux entreprises en matière d'environnement ; les *stakeholders* défenseurs de l'environnement qui prennent position pour une meilleure protection de leur environnement ; les *stakeholders* de marché qui sont des acteurs de marché tels que les clients, les concurrents et les associations professionnelles ; et enfin les *stakeholders* organisationnels qui ont un lien direct avec la gestion de l'organisation (cf. tableau 1).

³ Pour une synthèse de la littérature sur les typologies de parties prenantes, se référer à l'article de J. P. Gond et S. Mercier (2003), "Les théories des parties prenantes : une synthèse critique de la littérature", 14^{ème} Congrès de l'Association de Gestion des Ressources Humaines, Grenoble, 20-22 novembre 2003.

Tableau 1 : Grille d'analyse inspirée de la théorie néo-institutionnelle

Sources de pressions Stakeholders environnementaux	Coercitives	Normatives⁴	Mimétiques
Stakeholders réglementaires	Union européenne, L'Etat, Autorités publiques	ONU, GRI, ISO, OCDE	---
Stakeholders de marché	Clients, Associations de consommateurs, Banques, Compagnies d'assurance	Organisations professionnelles (ex. UIC)	Concurrents, Fournisseurs, Agences de notation, Cabinets de conseils
Stakeholders défenseurs de l'environnement	Communautés locales, Riverains, Associations et ONG de défense de l'environnement	Universités, Institutions scientifiques	Médias
Stakeholders organisationnels	Dirigeants, Actionnaires, Propriétaires	---	Salariés et leurs représentants

3. Une étude exploratoire centrée sur le cas de dix entreprises françaises certifiées ISO 14001

Pour comprendre les raisons qui ont motivé les entreprises à mettre en œuvre des outils de mesure de leur performance environnementale, nous avons réalisé une étude exploratoire auprès de dix entreprises françaises certifiées ISO 14001. Nous avons constitué notre échantillon théorique en participant à un groupe de travail sur les pratiques des entreprises en matière de développement durable. Créé par une organisation professionnelle (regroupant des chercheurs, des experts-comptables, des responsables environnement, des associations, etc.), ce groupe de travail avait pour objectif de concevoir un outil pour aider les entreprises (notamment les PME) à mesurer leur performance en matière de développement durable et à communiquer plus facilement avec leurs parties prenantes. Notre mission a consisté à coordonner les recherches de ce groupe de travail sur une période de 16 mois. Pour ce faire, nous avons animé 13 réunions d'une durée moyenne de 2 heures.

Notre participation nous a permis de rencontrer des dirigeants d'entreprises auprès desquels, nous avons sollicité des entretiens pour réaliser notre recherche. Nous n'avons retenu dans notre échantillon que les entreprises certifiées ISO 14001, car la certification constituait un gage de l'évaluation systématique des performances environnementales. De plus, afin de nous assurer que les données collectées auprès des entreprises reflèteraient une expérience significative et non des jugements *a priori* sur les résultats de leurs outils, nous avons sélectionné les entreprises qui avaient obtenu leur certification depuis au moins deux ans. En définitive, dix entreprises de secteurs d'activité et de tailles différents ont été retenues. Pour des raisons de confidentialité, les noms de ces entreprises ont été modifiés (*cf.* tableau 2).

⁴ Ces pressions se diffusent à travers des documents normatifs tels que le Pacte Mondial de l'ONU, les lignes directrices de la GRI, les normes internationales ISO 14000, les Principes Directeurs de l'OCDE et le programme *Responsible Care* de l'industrie chimique mondiale.

Tableau 2 : Profil des entreprises étudiées

Entreprises	Secteurs d'activité	Effectif (2005)	Certification ISO 14001	Acteurs interrogés⁵ (30) Nombre d'entretiens (31)
AERO	Services aéroportuaires	7955	en 2001 par ECOPASS	Chargé environnement Responsable SMI Directeur d'aéroport
BIO	Chaîne de magasins autour de la nature	853	en 2000 par ECOPASS	Responsable DD Directeur de magasin Directeur général
CHIMISEP	Production de spécialités chimiques	600	en 2001 par AFAQ	Responsable QHSE Directeur d'établissement
CHIMISO	Production de produits chimiques et de matières plastiques	5000	en 2002 par AFAQ	CNE Directeur de site de production Directeur général
GIE	Production de produits gazeux et liquides	800	en 2000 par AFAQ	Responsable QE-MR Directeur HSE-MR Directeur de site de production Directeur régional
GPM	Production de gaz purs et mélanges	1900	en 2002 par AFAQ	Expert QSE Directeur SQHE
PNEU	Production de pneumatiques	30000	en 2002 par UTAC	Directeur EH Directeur d'usine Risk Manager
PRESTA	Services pour l'environnement	24	en 2002 par BVQI	Animatrice SME Directeur de l'entreprise
ROUT	Fabrication de matériels et de systèmes de signalisation routière	350	en 2002 par ECOPASS	Directeur technique et achat (en charge du DD) Directeur d'usine Directeur d'agence Directeur régional Directeur général
VIN	Vins et spiritueux	500	en 2004 par ECOPASS	Directeur QE (2 entretiens) Directeur vignes et vins PDG

Après la sélection des cas, nous avons procédé au recueil des données en utilisant différentes méthodes : entretiens semi-directifs, observations non participantes, recherches sur les sites Internet et collectes de documents internes. Trois séries d'entretiens ont été réalisées avec différentes catégories d'acteurs : (1) des membres de la fonction environnement (directeur

⁵ Définitions des sigles et abréviations : SMI (système de management intégré) ; DD (développement durable) ; Q (qualité), H (hygiène), S (sécurité), E (environnement), MR (maîtrise des risques); CNE (coordinateur national environnement).

qualité & environnement, responsable environnement, expert QSE, etc.) ; (2) des dirigeants opérationnels (directeur d'usine, directeur de magasin, directeur d'aéroport, etc.) ; (3) et des hauts dirigeants (directeur général, PDG). Au total, 31 entretiens semi-directifs ont été menés (cf. tableau 2). Nous avons procédé par triangulation tout au long du recueil des données, en multipliant les méthodes de collecte (entretiens, observations, documentations) et les sources de données (données primaires provenant de trois catégories d'acteurs, données secondaires internes et externes) afin de renforcer la validité de nos résultats. En effet, la triangulation est censée confirmer un résultat en montrant que les mesures indépendantes qu'on a faites vont dans le même sens, ou tout au moins ne le contredisent pas (Miles et Huberman, 2003). Ce mode de recueil garanti ainsi, en partie, la validité interne de la recherche et permet d'éviter par la suite de sérieuses erreurs d'analyse (Hlady Rispal, 2002).

Suite à la collecte des données, nous avons réalisé une analyse de contenu thématique en appliquant les recommandations de Miles et Huberman (2003) et de Bardin (2007). Cette analyse a consisté à lire le corpus (entretiens et documents), segment par segment, pour repérer les idées significatives et les regrouper dans des codes thématiques. Nous avons utilisé deux techniques de codification : une technique déductive qui a consisté à établir une liste préalable de codes issus de la littérature ; et une technique inductive (au sens de Strauss et Corbin, 1990) dans la mesure où certains codes thématiques ont émergé au fur à mesure du traitement des données et ont permis de compléter la liste de départ. Pour faciliter le processus de codage, nous avons utilisé le logiciel d'analyse qualitative NVivo7. Certaines fonctionnalités du logiciel, telle que la « recherche textuelle » sur un mot ou une expression dans le corpus, nous ont permis d'effectuer une vérification de notre codage. En plus du codage assisté par ordinateur, nous avons procédé à un codage manuel qui n'a pas révélé de différences majeures. Nous avons donc estimé que le degré de fiabilité de notre codage était satisfaisant.

Puis, nous avons créé une matrice en nous inspirant des matrices partiellement ordonnées de Miles et Huberman (2003). Dans un premier temps, cette matrice (appelée méta-matrice) faisait apparaître toutes les données recueillies sur le terrain permettant de comparer les motivations à l'origine de l'adoption et l'utilisation actuelle des outils de mesure dans les dix entreprises étudiées. Ensuite, cette matrice a été affinée au fur à mesure de notre analyse pour ne faire apparaître que des *verbatim* synthétiques. En définitive, nous avons obtenu deux matrices : une matrice présentant les différentes raisons expliquant l'adoption des SME (et par conséquent la mise en œuvre des outils de mesure) ; et une matrice regroupant les informations sur les usages de ces outils dans les entreprises. Ces matrices mettaient en évidence la fréquence d'apparition de chaque code thématique, mais ne permettaient pas d'effectuer une analyse statistique. Nous avons donc exporté les matrices du logiciel NVivo7 vers Excel pour réaliser des comptages d'occurrences. Nous avons utilisé les règles de comptage énumérées par Bardin (2007) : l'absence ou la présence des codes et leur fréquence d'apparition. Enfin, les résultats obtenus nous ont permis d'effectuer une analyse verticale de chaque cas, c'est-à-dire l'identification du profil de chaque entreprise par rapport aux concepts mobilisés. Nous avons aussi réalisé une analyse horizontale par code thématique pour faire ressortir les thèmes majoritairement cités par les entreprises.⁶ C'est ainsi que nous avons pu constater les principales motivations à l'origine de l'adoption des SME.

⁶ Le lecteur intéressé peut se référer à l'article de Dohou-Renaud (2009, p.15), « *Les outils d'évaluation de la performance environnementale : audits et indicateurs environnementaux* », 30^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg, 27-28-29 mai 2009.

4. Vers un double usage des outils de mesure de la performance environnementale : recherche de légitimité et pilotage de la performance

Nous présentons dans cette partie les résultats de l'étude exploratoire. Ceux-ci montrent que les outils de mesure de la performance environnementale, les audits et indicateurs environnementaux, servent à la fois à légitimer les entreprises et à les aider dans le pilotage de leurs performances. Nous plaçons ici pour un double usage de ces outils.

4.1. Les audits et indicateurs environnementaux en tant qu'instruments de légitimation

Les pressions des parties prenantes et la quête de légitimité constituent les principales raisons de la mise en œuvre des outils d'évaluation de la performance environnementale dans le cadre de l'implantation des SME de type ISO 14001. D'autres raisons sont évoquées, mais celles-ci apparaissent moins nombreuses et accessoires : la volonté d'améliorer les performances environnementales, de sensibiliser le personnel et de formaliser les pratiques environnementales. Nous allons donc circonscrire notre propos autour des raisons essentielles de l'adoption des SME.

A l'exception des entreprises BIO, PRESTA et ROUT, la mise en place des SME répond à des pressions de nature coercitive provenant des réglementations environnementales (*stakeholders* réglementaires), des clients (*stakeholders* de marché), des riverains (*stakeholders* défenseurs de l'environnement) et des dirigeants (*stakeholders* organisationnels). Ces pressions sont assorties de sanctions pour les entreprises qui ne les respectent pas (sanctions légales, mauvaise image, sanctions financières, etc.). Ainsi, c'est pour être en conformité avec les réglementations environnementales, et répondre aux attentes des *stakeholders* réglementaires, que certaines entreprises ont décidé d'implanter et de faire certifier leur SME :

« On est la seule entreprise en France, en fait, à avoir une obligation de se faire certifier (...) parce que dans notre cahier des charges, il est dit que les aéroports (...) doivent être certifiés ISO 14001. Le jour où on est plus certifié ISO 14001, on est un peu hors la loi, on ne répond plus à une exigence réglementaire. » Chargé environnement, Entreprise AERO.

« Il y avait des éléments de contexte qui nous ont obligés à aller vers la certification environnementale, c'est-à-dire (...) une pression réglementaire avec la Loi NRE. Je pense que cette loi a été un accélérateur de la mise en place des SME dans les groupes. Je plains l'entreprise qui est soumise à cette loi, qui doit faire un reporting environnemental, et qui n'a pas de SME. » Directeur QE, Entreprise VIN.

En dehors des contraintes réglementaires, la mise en œuvre des SME est également due aux pressions des parties prenantes dont les entreprises dépendent pour assurer leur survie. Outre les riverains, les clients et les dirigeants, les autres parties prenantes présentées dans la littérature (banques, compagnies d'assurance, associations et ONG de défense de l'environnement, etc.) ne sont pas évoquées par les entreprises.

« C'est pour une raison d'image vis-à-vis des riverains notamment. C'est vraiment une manière de répondre aux attentes des riverains et de la société civile, surtout sur le territoire d'Ile de France où les attentes étaient très fortes en matière de respect de l'environnement. » Chargé environnement, Entreprise AERO.

« Cette certification est due essentiellement à la volonté du directeur et aux pressions de nos clients électroniciens qui avaient, dans leur système de cotation et d'évaluation de leurs fournisseurs, le critère de la certification ISO 14001. » Expert QSE, Entreprise GPM.

En somme, les premières motivations des entreprises renvoient au mécanisme d'isomorphisme coercitif (DiMaggio et Powell, 1983) qui s'exerce dans le cadre d'un rapport de force entre les entreprises et d'autres organisations dont elles dépendent, ainsi que la société dans laquelle elles évoluent.

La quête de légitimité, concept clé de la théorie néo-institutionnelle, constitue l'autre raison fondamentale de l'adoption des SME. Cette recherche de légitimité apparaît sous trois formes : la protection de la réputation de l'entreprise, la reconnaissance externe par la certification et l'exemplarité de l'entreprise en matière d'environnement. Les entreprises considèrent qu'un SME certifié constitue un bon moyen de protéger leur image organisationnelle :

« Quand on est une grande marque, on ne peut pas prendre le risque de se retrouver sur le devant de la scène avec un problème environnemental. (...) Donc on prend les devants pour éviter de salir sa réputation, son image, de se retrouver au cœur de l'actualité au journal de 20 heures. (...) On vit dans un monde qui demande plus de transparence sur ce qu'on fait, des indicateurs, des résultats, donc tous ces éléments nous obligent à mettre en place un SME. Autant en qualité on pouvait mettre un système en interne, mais dans le cadre de l'environnement, quand on se dit citoyen et responsable, il faut absolument avoir un organisme tiers qui vienne vous juger. Donc on est parti sur l'ISO qui correspondait bien à notre activité, en majorité à l'exportation. » Directeur QE, Entreprise VIN.

Pour certaines entreprises, la certification ISO 14001 apporte une reconnaissance externe qui contribue à crédibiliser leur démarche environnementale auprès des parties prenantes. Ainsi la certification ISO 14001 permet aux entreprises d'assurer leur légitimité sociale :

« Ces SME, lorsqu'ils sont certifiés, restent une preuve vis-à-vis de l'extérieur et une reconnaissance par tierce partie que l'entreprise est dans un système d'amélioration en continu. » Animatrice SME, Entreprise PRESTA.

D'autres motivations expliquent l'adoption des SME ; la moitié des entreprises interrogées s'est lancée dans la démarche ISO 14001 pour être exemplaire en matière de comportement environnemental, occuper une place de leader sur le marché, se différencier de la concurrence en offrant de nouveaux produits aux clients (ROUT) ou en étant attractif auprès des fournisseurs (VIN) :

« Nous avons un directeur qui place en tête le fait d'être exemplaire et d'aller de l'avant dans tout ce qui est environnement et même plus largement dans le développement durable. Ce SME est un outil parmi d'autres mais un outil important. » Animatrice SME, Entreprise PRESTA.

« On a décidé de se lancer dans la certification ISO 14000. Sachant que la tendance un peu générale, l'atmosphère dans les médias, dans l'environnement, dans le métier [l'industrie chimique], il n'y avait pas de demande vraiment pressante mais on sentait que c'était peut-être une piste intéressante pour se différencier de la concurrence. (...) On a investi sur l'environnement pour faire évoluer notre gamme de produits et proposer autre chose aux clients. » Directeur d'usine, Entreprise ROUT.

« Les raisons qui nous ont poussées vers la certification (...) : il y avait des éléments proactifs, c'est-à-dire une volonté réelle d'être exemplaire. (...) Etre exemplaire, c'est être aussi attractif. C'est prendre conscience qu'on pourra attirer plus de vignerons pour nous vendre des raisins, (...) et nous cherchons à avoir des raisins qui répondent à nos exigences, donc nous avons tout intérêt à inciter nos vignerons à pratiquer la viticulture raisonnée, limiter leur utilisation de produits phytosanitaires et intégrer le plus de bonnes

pratiques viticoles dans leur production. (...) Donc en étant un acteur prépondérant sur le marché, on peut influencer sur la filière. » Directeur QE, Entreprise VIN.

Par ailleurs, d'autres entreprises souhaitent aller au-delà de la norme ISO 14001. Par exemple, l'entreprise GIE veut faire de son système de management un référentiel dans son secteur d'activité, ce qui lui permettra d'occuper une place de leader dans ce domaine. De cette manière, l'entreprise participe directement au processus d'institutionnalisation.

« Pour nous, le futur, c'est une véritable reconnaissance de notre système de management comme étant un vrai référentiel dans le monde du gaz industriel. (...) les normes ISO, pour nous aujourd'hui, c'est un petit peu dépassé. (...) Nous sommes réputés leader mondial des gaz industriels, donc on aimerait bien aussi que notre système de management soit celui qui fasse référence dans ce milieu là. » Directeur HSE-MR, Entreprise GIE.

En définitive, l'étude montre que les entreprises adoptent des SME, dans la majorité des cas, pour répondre aux pressions institutionnelles et renforcer leur légitimité auprès de diverses parties prenantes. Dans ce contexte, les outils de mesure de la performance environnementale représentent des instruments de légitimation, car ceux-ci sont utilisés pour communiquer à l'extérieur et démontrer la conformité des pratiques organisationnelles avec les attentes institutionnelles. Ainsi, conformément à la théorie néo-institutionnelle, les pressions institutionnelles conduisent les entreprises à adopter des structures rationnelles qui visent à assurer leur légitimité externe (Boiral, 2006b). Cependant, depuis l'adoption des SME, cette représentation des outils de mesure a évolué dans les entreprises. Nous verrons, dans ce qui suit, que ces outils ne servent plus uniquement à la communication externe, mais qu'ils répondent également à des besoins organisationnels.

4.2. Les audits et indicateurs environnementaux en tant qu'outils de pilotage des performances

Bien qu'initialement les raisons expliquant la présence des audits et indicateurs environnementaux soient fortement liées aux pressions institutionnelles et à la quête de légitimité, on peut toutefois noter un autre usage de ces outils dans les entreprises. En effet, ces outils répondent à des besoins organisationnels, car ils permettent aux dirigeants, d'une part, de suivre régulièrement les actions des membres de l'entreprise en s'interrogeant sur leur avancement vers les objectifs environnementaux et d'autre part, de définir des plans d'action pour corriger les écarts qui peuvent apparaître entre les performances obtenues et celles prévues au départ. Ainsi, les dirigeants utilisent les audits et indicateurs environnementaux pour piloter leurs performances et prendre des décisions afin de remettre en cause les actions, lorsqu'il est encore possible de procéder à des ajustements.

« On a des outils de reporting qui sont remplis quotidiennement ou de manière hebdomadaire avec toutes les mesures que nous faisons en permanence. Ceci nous permet de faire le suivi et l'analyse des performances environnementales. Les indicateurs portent sur la mesure très directe des substances rejetées comme les produits organiques chlorés, les métaux lourds, etc. (...) A côté de ça, on a des indicateurs de management puisque nous avons un plan annuel de progrès avec un certain nombre de projets, d'actions à réaliser. Par exemple, on a un indicateur qui nous donne le pourcentage d'avancement du programme environnemental pour l'année. » Directeur de site de production, Entreprise CHIMISO.

« Le tableau de bord me permet de suivre le travail effectué et surtout de mettre les gens sous tension ; puisque à partir du moment où l'on mesure la performance et qu'on a fixé des objectifs, évidemment, les gens sont motivés pour les atteindre. » Directeur d'aéroport, Entreprise AERO.

« On fait un audit interne, on contrôle que la performance et les objectifs sont atteints sinon, on met en place des actions correctives. (...). Nous avons formé une équipe d'auditeurs internes, volontaires et venant de tous les sites de l'entreprise. » Responsable DD, Entreprise BIO.

Par ailleurs, les audits et indicateurs environnementaux font l'objet de fréquentes discussions dans les entreprises. Des réunions mensuelles ou trimestrielles sont organisées par les dirigeants opérationnels et par les responsables de la fonction environnement pour discuter des actions, des problèmes courants et des résultats obtenus. Et une à deux fois par an, les hauts dirigeants organisent une revue de direction (RDD) avec les principaux dirigeants pour étudier les questions stratégiques, c'est-à-dire les possibilités d'amélioration de la politique environnementale, des objectifs et cibles environnementaux, les prises de décision en matière d'investissement, etc. Ces échanges constituent l'une des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interactif. En effet, l'utilisation interactive d'un système de contrôle conduit des acteurs de différents niveaux hiérarchiques et de différentes fonctions à se réunir et à dialoguer pour favoriser l'apparition de nouvelles idées (Simons, 1995). Ces idées peuvent ensuite contribuer à l'amélioration des performances environnementales.

« Tous les mois, on regarde les macros indicateurs ; j'ai un point d'une heure avec mon ingénieur environnement tous les mois pour regarder les résultats, les alertes, les défaillances qu'on peut avoir. Et on passe en revue tous les 3 mois les plans de progrès que nous avons. » Directeur d'usine, Entreprise PNEU.

« Tous les trimestres, nous faisons des réunions de service où on aborde des thèmes de qualité, de sécurité et d'environnement. (...) En parallèle, on a tous les mois des comités de pilotage (composés de la direction, du service QSE et des responsables d'ateliers) (...). Il y a énormément de communication sur tout le site. Nous, le service QSE, on passe tous les jours au niveau des ateliers, on échange très facilement avec les gens. » Expert QSE, Entreprise GPM.

« Lors de nos réunions, nous faisons le point sur les objectifs de l'année et les réalisations obtenues. Ces réunions permettent de discuter des réalisations et de fixer de nouveaux objectifs avec l'allocation de moyens. » Responsable QHSE, Entreprise CHIMISEP.

« Tous les ans, on fait une revue de direction (...). Au cours de cette revue, on passe en revue les objectifs qu'on s'était fixé. On fait un état des lieux du réalisé par rapport au planifié ; on se fixe de nouveaux objectifs. On révise la politique environnementale. On reprend les audits externes et les audits internes croisés (...). On regarde où on en est sur les plans d'action (...). Bref, la revue de direction, c'est un état des lieux sur l'année et puis les objectifs sur l'année d'après. » Responsable QE-MR, Entreprise GIE.

« Tous les ans, 2 à 3 fois par an, le président nous réunit ("le *Board*") pour une à deux journées complètes, voire trois journées de créativité, d'innovation et on aborde énormément de sujets, de l'environnement à tous les autres aspects du fonctionnement de l'entreprise. Il nous réunit avec une vision ou une idée prédéfinie, et ensuite on développe en laissant court à notre imagination et notre créativité, pour rechercher de nouveaux biais par lesquels améliorer la triple performance de l'entreprise. Pour le moment, c'est efficace.» Responsable DD, Entreprise BIO.

Nous venons de voir que les outils de mesure sont utilisés pour piloter les performances environnementales des entreprises dans un souci d'efficacité, bien qu'ils soient au départ mis en œuvre en réponse aux pressions institutionnelles, dans le but de légitimer les pratiques des entreprises. En définitive, les résultats de cette étude suggèrent un double usage de ces outils dans les entreprises : un usage interne pour le pilotage, voire l'amélioration des performances,

et un usage externe pour communiquer les performances aux parties prenantes. Les propos suivants illustrent le double usage de ces outils :

« Je dispose d'un tableau de bord vert avec des processus et des indicateurs pour piloter notre activité environnementale. Tous les jours, j'ai une synthèse d'une dizaine d'indicateurs environnementaux qui me disent, en effet, si ça fonctionne bien ou pas bien, c'est un tableau de bord quotidien en termes de rejets d'eau, de consommation d'eau, de consommation d'énergie, de déchets, de COV, etc. (...). Donc ça, c'est d'un point de vue pilotage. Et ensuite, d'un point de vue mensuel, toutes les informations (rejets d'eau, COV, consommation d'énergie, quantité de déchets générés, éliminés ou valorisés, etc.) sont consolidées pour être envoyées à la DRIRE. Donc ce sont les mêmes informations qui nous servent à piloter et à déclencher des actions préventives ou correctives si nous voyons une dérive. » Directeur d'usine, Entreprise PNEU.

Conclusion et discussion

Cette recherche avait pour double objectif de comprendre les motivations à l'origine de l'adoption des outils de mesure de la performance environnementale, en nous focalisant sur les audits et indicateurs environnementaux, et de mettre en évidence leurs rôles actuels dans les entreprises. L'étude exploratoire, réalisée auprès de dix entreprises françaises certifiées ISO 14001, montre que les raisons expliquant la mise en œuvre de ces outils correspondent essentiellement à un isomorphisme de type coercitif (DiMaggio et Powell, 1983). En effet, cette mise en œuvre répond aux pressions réglementaires et celles de diverses parties prenantes (les clients, les riverains et les dirigeants) dans un souci de légitimité sociale. Les autres formes d'isomorphismes (mimétique et normatif) semblent presque absentes des motivations des entreprises. Certains indices, notamment dans le cas de l'entreprise ROUT, montrent que l'adoption du SME serait due à l'effet des médias (contraintes mimétiques) et de l'industrie chimique (contraintes normatives). Ainsi, conformément à la théorie néo-institutionnelle, les entreprises adoptent des outils de mesure pour répondre aux pressions institutionnelles, car celles-ci ne peuvent s'y soustraire sans remettre en cause leur légitimité (Hoffman, 1999 ; Boiral, 2006b). Cette quête de légitimité constitue une stratégie intentionnelle (Philippe, 2006) dont les outils de mesure en sont les instruments.

Mais l'usage de ces outils est-il limité à la promotion de l'image des entreprises ? Sont-ils découplés des pratiques réelles des entreprises pour représenter des mythes rationnels ? Notre étude montre que ces outils ne se réduisent pas exclusivement à des instruments de légitimation. En effet, ils sont utilisés pour mesurer régulièrement les performances des entreprises et mettre en place des actions correctives afin de réduire les impacts environnementaux de leurs activités. Ils conduisent à réfléchir au lien entre la stratégie et les opérations, notamment, lorsqu'ils font l'objet de fréquentes discussions dans l'entreprise. A ce titre, ces outils constituent des instruments de pilotage vers une amélioration continue des performances. Nos résultats s'inscrivent alors dans la lignée des travaux récents d'Unerman et al. (2007) qui portent sur l'utilisation des outils de la comptabilité environnementale comme des instruments de communication mais aussi d'aide à la décision pour les managers ; et ceux de Boiral (2004, 2006) qui nuancent le postulat néo-institutionnaliste, en affirmant que le souci de légitimité sociale n'est pas nécessairement dissocié de celui de l'efficacité interne.

L'apport de cette recherche réside dans sa contribution au dépassement de l'opposition binaire des usages des outils de mesure de la performance environnementale. Dans la littérature, deux logiques s'opposent généralement : selon la première, ces outils seraient utilisés pour contrôler la performance d'une entreprise tandis que dans la seconde logique, ces outils serviraient à communiquer auprès des *stakeholders* (Janicot, 2007). Notre étude montre qu'il

est possible de dépasser cette opposition et que ces outils peuvent poursuivre un double objectif : le pilotage des performances et leur communication aux parties prenantes. Donc, plutôt que d'opposer ces usages, nous avons cherché à montrer que des ponts existaient entre ces deux logiques, qui sont à notre sens complémentaires, afin de réduire les écarts constatés entre les discours et les pratiques des entreprises. Nous pensons que cet article enrichit le cadre néo-institutionnel en montrant que des structures formelles adoptées sous l'effet des pressions institutionnelles peuvent aussi répondre à des besoins organisationnels. Ainsi, le découplage entre ces structures et la gestion effective de l'entreprise ne serait pas inéluctable.

Bibliographie

- Bansal P., Roth K. (2000), « Why companies go green : a model of ecological responsiveness », *Academy of Management Journal*, Vol. 43, No. 4, p. 717-736.
- Bardin L. (2007), *L'analyse de contenu*, Presse Universitaire de France, 1^{ère} édition Quadrige.
- Berland N. (2007), « A quoi servent les indicateurs de la RSE ? Limites et modalités d'usage », in Mortagne P. (ed.), *Les enjeux du développement durable*, L'Harmattan, Espace Mendès France, p. 41-64.
- Boiral O. (2004), « Mettre en œuvre ISO 14001: de la quête de légitimité à l'émergence d'un "mythe rationnel" », *XIII^{ème} Conférence de l'AIMS*, Normandie, Vallée de Seine, juin.
- Boiral O., Dostaler I. (2004), « Gestion environnementale et ISO 14 001 : une approche néo-institutionnelle », *ASAC*, Québec.
- Boiral O. (2006a), « La certification ISO 14001: une perspective néo-institutionnelle » *Management international*, Vol. 10, No. 3, p. 67-79.
- Boiral O. (2006b), « L'environnement en management et le management environnemental : enjeux et perspectives d'avenir » in Aktouf, O. et al., *Le management entre tradition et renouvellement*, Montréal : Gaëtan Morin Éditeur, p. 419-449.
- Bouquin H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 6^{ème} édition, Paris.
- Capron M., Quairel-Lanoizelee F. (2007), *La responsabilité sociale d'entreprise*, Editions La Découverte, Collection Repères, Paris.
- Carroll A.B. (1991), « The Pyramid of Corporate Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders », *Business Horizons*, Vol. 34, No. 4, p. 39-48, juillet-août.
- Caron M-A., Boisvert H., Mersereau A. (2007), « Le contrôle de gestion environnemental ou l'éco-contrôle : pertinence des outils traditionnels », *Actes du 28^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, mai.
- Desmazes J., Lafontaine J-P. (2007), « L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises », *Actes du 28^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, mai.
- Desreumaux A., Hafsi T., « Les théories institutionnelles des organisations : une perspective internationale » *Management international*, Vol. 10, No. 3, p. 1-18.
- DiMaggio P.J., Powell W. (1983), « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, Vol. 48, p. 147-160.
- Gendron C. (2004), *La gestion environnementale et la norme ISO 14001*, Les Presses Universitaires de Montréal.
- Gray R. (2000), « Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation : a review and comment », *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 3, p. 247-268.

- Greenwood R., Oliver C., Sahlin-Andersson K., Suddaby R. (2008), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, Sage Publications, Londres.
- Hatchuel A. (1999), « Connaissances, modèles d'interaction et rationalisation », *Revue d'économie industrielle*, No. 88, p. 187-209.
- Henri J-F., Giasson A. (2006), « Measuring environmental performance : a basic ingredient of environmental management », *CMA Management*, p. 24-28, Août-Septembre.
- Hlady Rispal M. (2002), *La méthode des cas. Applications à la recherche en gestion*, Bruxelles, De Boeck Université.
- Hoffman A.J. (1999), « Institutional evolution and change: environmentalism and the U.S. Chemical Industry » *Academy of Management Journal*, Vol. 42, No. 4, p. 351-371.
- Janicot L. (2007), « Les systèmes d'indicateurs de performance (IPE), entre communication et contrôle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13, Vol. 1, p. 47-68.
- Lafontaine J-P. (1998), « L'implantation des systèmes d'information environnementale : un domaine en quête de théories », *Actes du 19^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Vol. 2, p. 884-899.
- Lebas M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », *Revue Française de Comptabilité*, p. 66-71, juillet- août.
- Marquet-Pondeville S. (2003), *Le contrôle de gestion environnemental*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977), « Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, p. 340-363.
- Miles M., Huberman M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, De boeck, Bruxelles.
- Mitchell R.K., Agle B.R., Wood D.J. (1997), « Toward a theory of stakeholder identification and salience : defining the principle of who and what really counts » *Academy of Management Review*, Vol. 22, No. 4, p. 853-886.
- Norme internationale ISO 14031 (1999), *Management environnemental, Evaluation de la performance environnementale, lignes directrices*, AFNOR.
- Oliver C. (1991), « Strategic responses to institutional processes », *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 1, p. 145-179.
- Philippe D. (2006), « La communication environnementale organisationnelle comme stratégie de légitimation », *Management international*, Vol. 10, No. 3, p. 49-66.
- Reverdy T. (2005), « Les normes environnementales en entreprise : la trajectoire mouvementée d'une mode managériale », *Sociologies Pratiques*, No. 10, p. 97-119.
- Rivière-Giordano G. (2007), « Comment crédibiliser le reporting sociétal ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13, Vol. 2, p. 127-148.
- Simons R. (1995), *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Strauss A., Corbin J. (1990), *Basics of qualitative research : grounded theory procedures and techniques*, Newbury Park, Calif., Sage.
- Suchman M.C. (1995), « Managing Legitimacy : Strategic and Institutional Approaches », *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, p. 571-610
- Tyteca D. (2002), « Problématique des indicateurs environnementaux et de développement durable », *Congrès de la Société de l'Industrie Minérale*, Liège, Octobre.
- Unerman J., Bebbington J., O'Dwyer B. (2007), *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge Londres.